

# Der Heft 2 24. März 2005 Klein/Vikas/Zehetner Controlling- Berater

Informationen  
Instrumente  
Praxisberichte



## Controlling aktuell

- Vom Controlling zum Business Support
- Controlling-Panel zum CFO-Panel erweitert
- Wertorientiertes IT-Controlling

**Erfolgreiche Unternehmenssteuerung  
mit flexiblen Budgets**

Mit erweiterter  
CD-ROM

**Immaterielle Werte erfordern Leadership**

**Umsatzkostenverfahren nach IFRS**

**Balanced Scorecard bei der INOSOFT AG**

**Manipulationsprüfungen mit statistischen Tests**

**Marktsegmentrechnung bei Standortbetreibern**

**Kommunikation mit Mind Mapping®**

# Planung: Erfolgreiche Unternehmenssteuerung mit flexiblen Budgets

- Besonders in jungen Unternehmen aus dynamischen Wachstumsbranchen wird die „klassische“ Jahresbudgetierung den Anforderungen an Flexibilität nicht mehr gerecht. Sind neue Budgetierungskonzepte wie Better Budgeting und Beyond Budgeting die Lösung?
- Junge Unternehmen mit Schwerpunkt in Forschung und Entwicklung müssen durch die Budgetierung ein striktes Kostenmanagement unter Bewahrung größtmöglicher Flexibilität bei gleichzeitiger Bereitstellung eines effektiven Projekt-Controlling gewährleisten.
- Die Vernetzung von Planungselementen wie Projektbudgetierung, Jahresbudgetierung und Langfristplanung ermöglicht es, den Anforderungen des Branchenumfelds gerecht zu werden, wobei die einzelnen Geschäftsprozesse anforderungsbedingt mit maßgeschneiderten Top-down- bzw. Bottom-up-Budgetierungsmethoden bedient werden.
- Während Better Budgeting oder Beyond Budgeting als Gesamtpaket im konkreten Fall nicht zur Umsetzung geeignet erschienen, können diese Konzepte sowohl wertvolle Denkanstöße als auch konkrete Bausteine für die Planungs- und Budgetierungsprozesse eines Unternehmens liefern.

Inhalt	Seite
1 <b>Einleitung</b> .....	159
2 <b>Unternehmen und Branchenumfeld</b> .....	159
3 <b>Die „Planungswelt“ bei GPC Biotech</b> .....	161
4 <b>Unterstützung der Geschäftsprozesse durch flexible Budgetierungsprozesse</b> .....	164
5 <b>Bessere Budgetierung jenseits von Modekonzepten?</b> .....	168
6 <b>Zusammenfassung</b> .....	171
7 <b>Literaturhinweise</b> .....	171

### ■ Der Autor

Dr. Matthias Schmitt war bis Ende 2004 Associate Director Finance & Controlling bei der GPC Biotech AG, einem im TecDax und an der NASDAQ gelisteten Biotechnologieunternehmen aus Martinsried bei München. Dort war er maßgeblich am unternehmensweiten Aufbau des Controlling beteiligt. Schwerpunktthemen dabei waren Planung und Budgetierung, Projekt-Controlling sowie Aufbau eines internen Berichtswesens. Er ist erreichbar unter [MxSchmitt@aol.com](mailto:MxSchmitt@aol.com).

## 1 Einleitung

Die Unzulänglichkeiten der „klassischen“ Jahresbudgetierung sind ein Dauerthema in vielen Unternehmen, spätestens wenn die Budgetierung in der zweiten Jahreshälfte auf der Tagesordnung steht. Es wird unter anderem bemängelt, dass der Aufwand für die Budgetierung zu groß ist, dass die erstellten Budgets zu starr sind und dass der Bezug zur Unternehmensstrategie fehlt. Als Reaktion auf diese oftmals zu Recht konstatierten Mängel wurden in den letzten Jahren neue Budgetierungskonzepte wie Better Budgeting und Beyond Budgeting entworfen, die den Anspruch erheben, die Funktionen der klassischen Budgetierung zu erfüllen, ohne deren „Nebenwirkungen“ mit sich zu bringen. Dies ist besonders in dynamischen Branchen relevant, in denen Unternehmen flexibel auf veränderte Rahmenbedingungen reagieren müssen. Der nachfolgende Artikel legt anhand des Beispiels von GPC Biotech dar, wie Anforderungen aus Branchenumfeld und Geschäftsprozessen die Planung und Budgetierung beeinflussen, welche „Philosophie“ für eine erfolgreiche Planung und Budgetierung erforderlich ist und in welchem Verhältnis die beschriebenen Konzepte zu Better Budgeting und Beyond Budgeting stehen.

### Zielsetzung des Artikels

## 2 Unternehmen und Branchenumfeld

GPC Biotech wurde 1997 mit dem Unternehmensziel der Entdeckung und Entwicklung neuartiger Krebsmedikamente mit Hilfe innovativer Technologien und Entwicklungsansätze gegründet. Das Geschäftsmodell beruht auf zwei Standbeinen:

- ▷ der Entdeckung, Entwicklung und Vermarktung eigener Krebsmedikamente sowie
- ▷ der Vermarktung von Technologieplattformen, die hauptsächlich in der Medikamentenentdeckung eingesetzt werden.

Während die Vermarktung von Technologieplattformen im Rahmen von Kollaborationsprojekten mit großen Pharmaunternehmen für eine frühe solide Umsatzbasis sorgte, liegt das große Wertschöpfungspotenzial in der Vermarktung eigener Medikamente. Am Stammsitz in Martinsried bei München sowie in den beiden US-Niederlassungen in Boston und Princeton beschäftigt GPC Biotech ca. 180 Mitarbeiter. Die bisher erfolgreiche Firmengeschichte spiegelt sich in den Börsengängen in Deutschland (Neuer Markt, Mai 2000) und den USA (NASDAQ, Juni 2004) wider, bei denen insgesamt fast 200 Mio. EUR eingenommen wurden. Die Mittel dienen sowohl der Entwicklung eigener Medikamente als

### Junges Unternehmen in dynamischem Umfeld

auch der Weiterentwicklung von Technologieplattformen bis zum Erreichen des Break-even.

Diese Finanzierung über die Kapitalmärkte ist typisch für Biotechnologieunternehmen, die ihren hohen Kapitalbedarf aufgrund der langen Zeiten bis zum Break-even und des hohen Risikos kaum über Fremdkapital decken können. Die zyklischen Kapitalmärkte, in denen sich kurze Finanzierungsfenster mit langen Perioden abwechseln, in denen Börsengänge so gut wie nicht möglich sind, erschweren die Finanzierung für Biotechnologieunternehmen noch zusätzlich.

Junge Biotechnologieunternehmen stehen teilweise in einer starken Abhängigkeit zur Pharmaindustrie als Auftraggeber, womit wiederum eine starke Abhängigkeit von Trends und Bedürfnissen dieser Branche besteht. So konnte in den letzten Jahren eine deutliche Verlagerung der Nachfrage von Technologieplattformen für die frühe Forschung hin zu Medikamenten in der späten vorklinischen/klinischen Entwicklung beobachtet werden.

## Anforderungen an die Budgetierung

In diesem Umfeld, in dem

- ▷ trotz kurzfristiger Trendwechsel langfristige Geschäftsmodelle notwendig sind und
- ▷ ein hoher Finanzierungsbedarf an schwierigen Kapitalmärkten gedeckt werden muss,

kommt Planungs- und Budgetierungsprozessen eine besondere Bedeutung zu: Striktes Kostenmanagement ist aufgrund der limitierten Ressourcen ein absolutes Muss. Gleichzeitig sollte aber die Flexibilität gewahrt bleiben, um auf Veränderungen im Marktumfeld reagieren zu können. Zu guter Letzt sollte all dies zur Unterstützung der F+E-Projekte natürlich in ein effektives und effizientes Projekt-Controlling münden.

## Maßgeschneiderte Lösungen

Wie lassen sich nun in diesem Umfeld die Hauptanforderungen an Planungsprozesse erfüllen: Unternehmenssteuerung durch zielgerichtete Ressourcenallokation und Lieferung einer zuverlässigen Finanzplanung? Es erwies sich schnell, dass eine klassische Jahresbudgetierung im beschriebenen Umfeld ein striktes Kostenmanagement unter Bewahrung größtmöglicher Flexibilität bei gleichzeitiger Bereitstellung eines effektiven Projekt-Controlling nicht zu gewährleisten vermag. Daher wurde in einem iterativen Prozess ein aufeinander abgestimmtes Bündel von maßgeschneiderten Planungs- und Budgetierungsprozessen entwickelt, das den Anforderungen ohne größeren Zeit- oder Ressourcenaufwand deutlich besser gerecht wird.

### 3 Die „Planungswelt“ bei GPC Biotech

Die einzelnen Elemente der „Planungswelt“ bei GPC Biotech erscheinen durchaus nicht ungewöhnlich (s. Abb. 1): die Hauptelemente sind Langfristplanung (strategische Ebene), Jahresbudgetierung und Projektbudgetierung (operative Ebene). Die Budgetflexibilität steigt beim Übergang von der strategischen auf die operative Ebene deutlich an. Strategische Vorgaben aus dem Executive Committee bilden die Basis für die Langfristplanung, welche durch Top-down-Vorgaben den Rahmen für die Jahresbudgetierung vorgibt. Aus dieser ergeben sich wiederum Top-down-Vorgaben für die Projektbudgets in den Bereichen Forschung beziehungsweise Entwicklung.

#### Vernetzung von Planungselementen

Die Projektbudgets der strategisch bedeutenden Entwicklungsprojekte bilden gleichzeitig die Bottom-up-Basis für Langfristplanung und Jahresbudget (s. Abb. 2). Dabei wird der entsprechende Ausschnitt des Projektbudgets eins zu eins in das Jahresbudget übertragen. Unterjährig helfen „Funding Pools“ genannte Budgettöpfe, zum Zeitpunkt der Jahresbudgetierung noch nicht spezifizierte Projekte zu finanzieren, sodass eventuelle Mehrausgaben abgedeckt werden können. Frei gewordene Ressourcen, zum Beispiel aus abgebrochenen Projekten, fließen ebenfalls in die Funding Pools. Net-Present-Value-Berechnungen unterstützen die Projektbudgetierung der Entwicklungsprojekte.

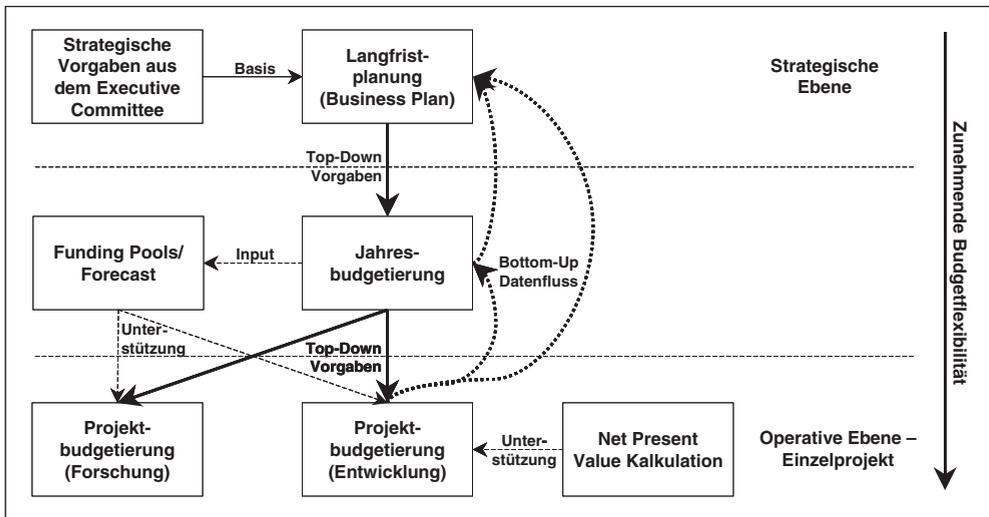


Abb. 1: Planungs- und Budgetierungsprozesse bei GPC Biotech

## Projektbudgetierung als Kernstück

Das Kernstück der operativen Budgetierung ist die Projektbudgetierung, bei der Projektpläne mit Budgetzahlen hinterlegt werden. Bei diesen Budgetzahlen handelt es sich ausschließlich um Cash-Größen, da die Notwendigkeit der Projektunterstützung durch Net-Present-Value-Kalkulationen die Verwendung periodisierter Größen verbietet. Genehmigte Projektbudgets sind eine notwendige Voraussetzung für den planmäßigen Projektstart. Da ständig Projekte initiiert oder gestoppt werden, ist das Projektportfolio ständig im Fluss. Regelmäßige Go-/No-Go-Entscheidungen sorgen für eine effektive Ressourcenallokation und die Vermeidung unnötiger Ausgaben. Auf diese Weise wird eine kontinuierliche, vom Kalenderjahr unabhängige Budgetierung des größten Kostenblocks der unmittelbaren Projektkosten gewährleistet. Durch ständige Anpassungen des Projektportfolios als Folge der Beendigung von Projekten mit kurzer Restlaufzeit und der Initiierung von Projekten mit langer Restlaufzeit entsteht so praktisch ein rollierendes Budget.

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Projektbudget für Projekt X, Klinische Studie Phase II</li> <li>• Budget erstellt zum Projektstart, z.B. Anfang 2003</li> <li>• Budget überarbeitet vor Einstieg in Phase II, z.B. Frühjahr 2004</li> <li>• Bottom-Up Datenbasis für Langfristplanung</li> </ul>								
in Tausend	Q3 04	Q4 04	Q1 05	Q2 05	Q3 05	Q4 05	Q1 06	Q2 06
CRO Kosten	250	250	300	300	400	200	100	50
Consulting Kosten	25	25	25	25	25	25	25	10
Zulassungsgebühren	-	-	-	-	-	50	100	-
Reisekosten	10	10	10	10	20	20	10	5
Andere Kosten	5	5	5	5	5	5	5	-
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Projektbudget für 2005 als Basis für Jahresbudget 2005</li> <li>• Jahresbudget 2005 erstellt im Herbst 2004</li> </ul>								

**Abb. 2:** Projektbudget als Basis für das Jahresbudget (vereinfachte Darstellung mit Beispielszahlen)

## Jahresbudgetierung als Bindeglied

Die Jahresbudgetierung dient der Operationalisierung strategischer Top-down-Vorgaben aus der Langfristplanung durch Herunterbrechen auf die Detailebene, wobei ein Abgleich mit den bottom-up erstellten Projektbudgets vorgenommen wird (s. Abb. 2). Weiterhin werden während der Jahresbudgetierung nicht projektabhängige

Budgets erstellt sowie eine Konsolidierung über alle Unternehmensbereiche vorgenommen. Unternehmensintern kommt der Jahresbudgetierung somit eine wichtige Bindegliedfunktion zwischen Top-down- und Bottom-up-Elementen der Planung zu, in der in einer jährlichen Standortbestimmung alle Geschäftsaktivitäten im strategischen Zusammenhang kritisch hinterfragt werden. Die Bedeutung der Jahresbudgetierung wird auch durch die explizite Genehmigung durch den Aufsichtsrat verdeutlicht. Weiterhin dient die Jahresbudgetierung als Basis für die Kommunikation mit Investoren und Analysten.

Die Langfristplanung erstreckt sich über einen Zeitraum von fünf Jahren und beinhaltet Planbilanz, Plan-Erfolgrechnung sowie Plan-Cash-flow-Statement. Die Projektbudgets für die strategisch bedeutenden Entwicklungsprojekte fließen direkt bottom-up in die Langfristplanung ein (s. Abb. 2). Während die Langfristplanung bei GPC Biotech für Szenariovergleiche, Sensitivitätsanalysen und Ähnliches verwendet wird, kommt der Betrachtung der Cash-Situation sowie der Bewertung des Finanzierungsbedarfs aufgrund der speziellen Geschäftssituation besondere Bedeutung zu.

Erwähnenswert beim Blick auf die Planungswelt ist, dass Planung und Budgetierung permanente Aktivitäten sind, bei denen die Mitarbeiter der Fachabteilungen durch das Controlling unterstützt werden. Ein großer Teil des Arbeitsaufwandes wird somit von der Jahresbudgetierung in das restliche Jahr verlagert. Bei der Jahresbudgetierung selbst kann dann auf viele Bottom-up-Daten zugegriffen werden, weshalb es sich hier um einen sehr schlanken Prozess handelt, der während sechs bis acht Wochen neben dem Controlling-Tagesgeschäft abgewickelt werden kann.

Abschließend lässt sich festhalten, dass Auswahl und Gestaltung der einzelnen Planungstools den Anforderungen der Branche Rechnung tragen: Die Schnelligkeit der Branche und der Projektcharakter der F+E-Aktivitäten erfordern höchstmögliche Flexibilität, die durch die kontinuierliche, quasi rollierende Projektbudgetierung unter Zuhilfenahme von Budgettöpfen ermöglicht wird. Die lange, unprofitable Zeit der Forschung und Entwicklung bis zum Break-even erfordert eine starke Fokussierung auf Finanzierungsaspekte und den Cash Burn, was sich in der vorwiegenden Ausrichtung sämtlicher Budgets an Cash-Größen widerspiegelt.

**Langfristplanung  
als Simulations-  
instrument für  
Finanzierungs-  
bedarf**

**Schlanke,  
entzerrte  
Prozesse**

**Planungswelt  
spiegelt  
Branchen-  
anforderungen  
wider**

## 4 Unterstützung der Geschäftsprozesse durch flexible Budgetierungsprozesse

### Kombination maßgeschneiderter Budgetierungsmethoden

Nachdem im vorigen Absatz dargelegt wurde, welche Planungsprozesse bei GPC Biotech zum Einsatz kommen, soll an dieser Stelle erläutert werden, wie die jeweiligen Geschäftsprozesse durch eine zielgerechte Auswahl einzelner Budgetierungsmethoden unterstützt werden (s. Abb. 3). Gut planbare, eher statische Geschäftsprozesse, wie man sie zum Beispiel im administrativen Bereich antrifft, lassen sich bestens einmal jährlich im Rahmen der Jahresbudgetierung planen. Hierbei hat sich ein Zero-Base-Budgeting-Ansatz bewährt. Die einzelnen Aktivitäten der Abteilungen (z. B. Veranstaltung der Hauptversammlung und Erstellung des Geschäftsberichts in der Abteilung Investor Relations) werden Punkt für Punkt jedes Jahr neu budgetiert.

### Entwicklungsprojekte

Für Projekte ist die jährliche Budgetierung ungeeignet, da sich die Projektaktivitäten nicht am Kalenderjahr orientieren. Die wenigen sehr langfristigen und strategisch bedeutsamen Entwicklungsprojekte, die bei hohen Kosten relativ gut planbar sind, werden bei Bedarf budgetiert und laufend überprüft. Aufgrund der strategischen Relevanz dieser Projekte fließen die Budgets bottom-up in das Jahresbudget und die Langfristplanung ein (s. Abb. 2).

### Forschungsprojekte

Anders verhält es sich mit der Vielzahl an eher kurzfristig ausgerichteten Forschungsprojekten: Hier besteht die Herausforderung darin, ein sich ständig änderndes Portfolio an Kleinprojekten mit in der Summe sehr variablen Budgets effizient zu finanzieren. Aufgrund der großen Planungsunsicherheit wird hier im Rahmen der Jahresbudgetierung top-down in Form von Funding Pools budgetiert, aus denen Projektbudgets bei Bedarf (Projektstart, Änderungen im Projektplan) finanziert werden. Falls die Funding Pools nicht genug Mittel enthalten, gibt es zwei Möglichkeiten:

- ▷ entweder werden laufende Aktivitäten gestoppt oder verzögert, um neue Projekte zu ermöglichen, oder
- ▷ die neuen Projekte erweisen sich als strategisch so relevant, dass zusätzliche Ausgaben und somit eine Erweiterung des Gesamtbudgets genehmigt werden.

Bereich:	Charakteristika:	Budgetierungsmethode:
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Admin. Bereich, z.B. Investor Relations, IT</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gut planbar</li> <li>• Eher statisch</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Zero-Based Budgeting</li> <li>• Jahresbudgetierung</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Entwicklungsprojekte</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sehr langfristig planbar</li> <li>• Relativ stabile Budgets</li> <li>• Wenige Einzelprojekte</li> <li>• Hohe Projektkosten</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Budgetierung bei Bedarf (Projektstart, Änderungen)</li> <li>• Laufende Überprüfung</li> <li>• Basis für Jahresbudget und Langfristplanung (Bottom-Up)</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Forschungsprojekte</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nur kurzfristig planbar</li> <li>• Sehr variable Budgets</li> <li>• Viele Einzelprojekte</li> <li>• Niedrigere Projektkosten</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Budgetierung bei Bedarf (Projektstart, Änderungen)</li> <li>• Funding Pool für Portfolio kommt aus Jahresbudget (Top-Down)</li> </ul>

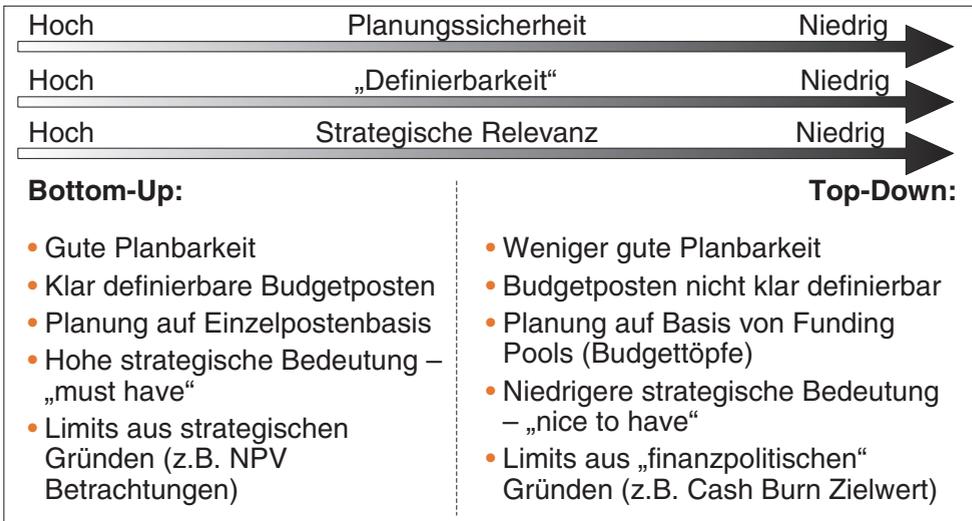
**Abb. 3:** Geschäftsprozesse und Budgetierungsmethoden bei GPC Biotech

Aus diesen Erfahrungen lässt sich verallgemeinernd feststellen, dass sich Bottom-up-Budgetierungsmethoden vor allem für Geschäftsprozesse eignen, die folgenden Kriterien gerecht werden (s. Abb. 4):

- ▷ Strategische Relevanz, denn nur für diese Teilbudgets ist der erhöhte Aufwand einer Bottom-up-Budgetierung sinnvoll. Natürlich ließe sich bei diesen Geschäftsprozessen ein Budgetdeckel aus allgemeinen Budgeterwägungen auch strategisch nicht rechtfertigen.
- ▷ Gute Planbarkeit, denn nur dann lassen sich aussagekräftige, klar definierte Budgeteinzelposten aufstellen, die die Grundlage eines Bottom-up-Budgets bilden.

Im Umkehrschluss eignen sich Top-down-Budgetierungsmethoden vor allem für Bereiche, die weniger gut planbar sind, sodass weniger klar spezifizierte Budgettöpfe (Funding Pools) eingerichtet werden, aus denen sich die im Einzelnen strategisch nicht unersetzlichen, in der Gesamtheit aber notwendigen Aktivitäten finanzieren.

**Eignung von Bottom-up- und Top-down-Ansätzen**



**Abb. 4:** Kriterien für Einsatz von Bottom-up- oder Top-down-Budgetierungsmethoden (NPV = Net Present Value)

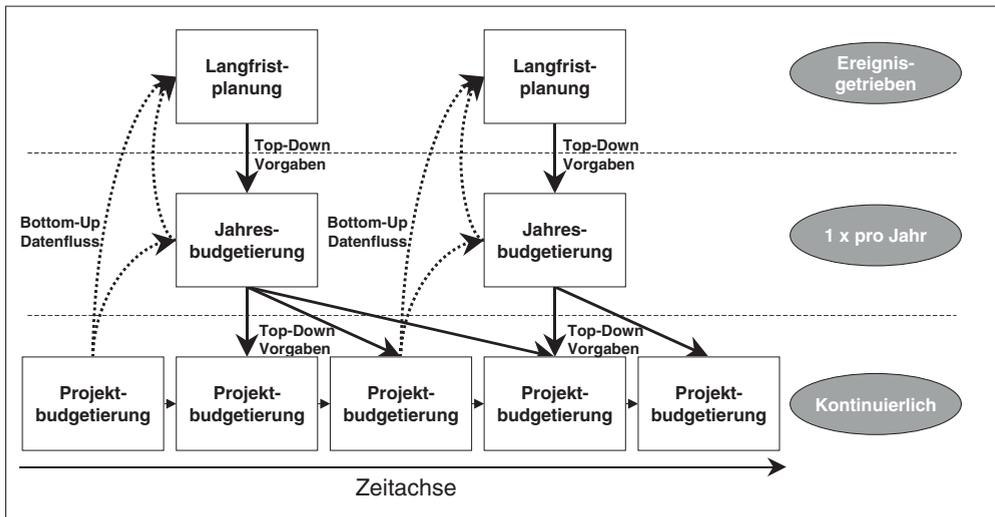
**Prozesse kreuzen sich im Gegenstromverfahren**

Die aufgrund der oben dargelegten Kriterien ausgewählten Budgetierungsmethoden müssen in sinnvoller Weise verknüpft werden, um ein in sich schlüssiges Gesamtplanungssystem zu erhalten. Illustriert wird dies anhand der Verknüpfung der kontinuierlich stattfindenden Projektbudgetierung mit der Langfristplanung und Jahresbudgetierung: Die beiden Handlungsstränge kreuzen sich gewissermaßen im Gegenstromverfahren (s. Abb. 5). Während die Budgetierung der einzelnen Projekte entlang der horizontal dargestellten Zeitachse abläuft und permanent Bottom-up-Daten für Langfristplanung und Jahresbudgetierung bereitstellt, liefern die vertikal dargestellten Vorgänge Langfristplanung und Jahresbudgetierung die Top-down-Vorgaben für die Gesamtheit der Projekte. Im Rahmen dieser jährlichen Standortbestimmung unter Betrachtung der Gesamtheit der Geschäftsaktivitäten kann es an dieser Stelle durchaus zu Anpassungen der einzelnen Projektbudgets kommen – der Kreis schließt sich.

**Entlastung der Jahresbudgetierung**

Auf diese Weise wird die Jahresbudgetierung deutlich entlastet, da ein Großteil der Budgets schon vorliegt (s. auch Abb. 2). Gleichzeitig sorgen die kontinuierliche Projektbudgetierung sowie die ständige Reallokation von Ressourcen für die notwendige Flexibilität, sozusagen für „atmende“ Budgets. Ein weiterer positiver Aspekt dieser kontinuierlichen Budgetierungsmethodik ist das Verschwinden des „End-year-spending“-Syndroms, also des unnötigen Geld-

ausgebens zum Jahresende aus Angst vor Budgetkürzungen für das Folgejahr: Da Budgets permanent angepasst werden und auch über das Ende des Kalenderjahres hinaus budgetiert wird, ist einem solchen Verhalten jede Grundlage entzogen.



**Abb. 5:** Projekt- und Jahresbudgetierung kreuzen sich im Gegenstromverfahren

Ein weiterer Aspekt der Nutzung von Budgets zur flexiblen Unterstützung von Geschäftsprozessen ist die Entkopplung der Steuerungsfunktion der Budgets von der Finanzplanung. Eine starre Kopplung von Budgets, also der Genehmigung von Geschäftsaktivitäten im Sinne der Steuerung, an die Finanzplanung wäre kontraproduktiv, wie am folgenden Beispiel deutlich wird: Es können durchaus mehrere Projekte gleichzeitig genehmigt werden, deren parallele Durchführung mittel- bis langfristig nicht finanzierbar ist. Aufgrund der Ausfallwahrscheinlichkeiten gehen die einzelnen Aktivitäten nur zu einem gewissen Prozentsatz in die Langfristplanung ein, da statistisch gesehen nur eines der Projekte erfolgreich sein wird. Wenn finanzielle Steuergrößen wie Cash Burn allein ausschlaggebend wären, könnten daher deutlich weniger wertschöpfende Aktivitäten genehmigt werden. Gleichzeitig würde man sich aufgrund von Projektverzögerungen und -abbrüchen ständig deutlich unter Budget bewegen, was wiederum einem effizienten Ressourceneinsatz widerspräche.

### Entkopplung der Budgetierungsfunktionen

Auch die Performance-Bewertung der Mitarbeiter erfolgt nicht über die Einhaltung von Budgets, sondern hauptsächlich über inhaltlich

projektbezogene Kriterien wie zum Beispiel das pünktliche Erreichen von Meilensteinen. Die Budgets eignen sich aus mehreren Gründen nur sehr bedingt zur Performance-Bewertung:

1. Die Lebensdauer von Budgetzahlen ist recht kurz, sodass diese schwierig mit dem typischerweise einjährigen Rhythmus der Performance-Bewertung in Einklang gebracht werden können.
2. Weiterhin ist aufgrund des Projektcharakters eine reine Ausgabenbetrachtung oft irreführend, da immer auch der Projektfortschritt mit in Betracht gezogen werden muss, was eine objektive Bewertung erschwert.
3. Letztlich eignen sich auch weder die Top-down- noch die Bottom-up-Budgetzahlen zur Performance-Messung: Während die Top-down-Budgets zu allgemein sind und häufig verschoben werden, sind die Bottom-up-Budgets oft sehr exakt, da sie auf Verträgen oder Kostenvoranschlägen beruhen, die dem Projektverantwortlichen wenig Spielraum für Einsparungen bieten.

**Budgetierungsmethoden spiegeln Prozessanforderungen wider**

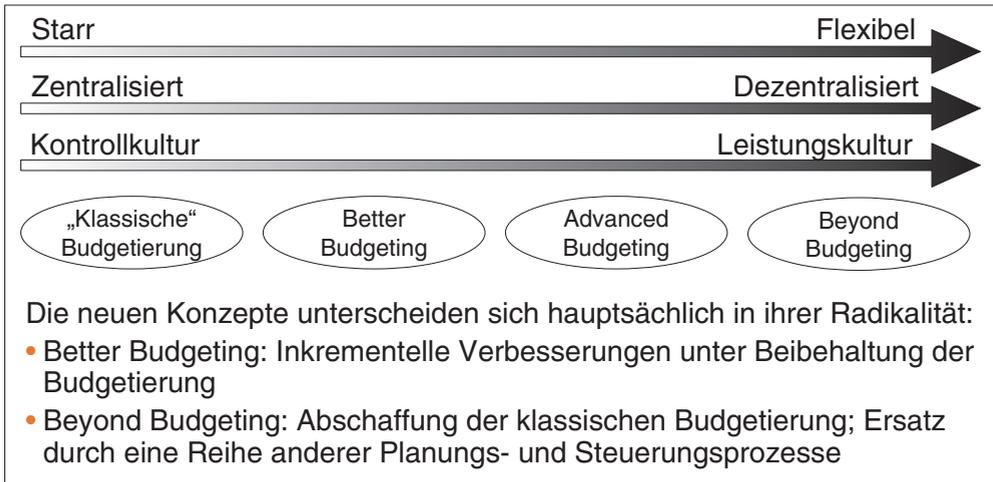
Abschließend lässt sich festhalten, dass Auswahl und Gestaltung der einzelnen Budgetierungsmethoden den Anforderungen der Geschäftsprozesse Rechnung tragen: Schnelle Reaktionsmöglichkeiten auf strategischer und operativer Ebene erfordern die unbürokratische, schnelle Reallokation von Budgets. Um dabei Geschäftsprozesse nicht zu behindern, sondern zu steuern und zu unterstützen, ist die Anpassung der gewählten Budgetierungsmethoden an die spezifischen Anforderungen der jeweiligen Geschäftsprozesse notwendig, zum Beispiel bezüglich der Periodizität der Budgetierung. Eine weitere Anforderung aus den Geschäftsprozessen ist die Lieferung verlässlicher Planzahlen in einem per se schwer planbaren Umfeld: die Verzahnung von Top-down- und Bottom-up-Ansätzen ermöglicht die zeitnahe Bereitstellung aktueller, verlässlicher Planzahlen. Zu guter Letzt ist es ein absolut kritischer Erfolgsfaktor, in einer F+E-Organisation für Kostenkontrolle zu sorgen: Die unerlässliche Fokussierung und Disziplinierung und das ständige Hinterfragen der F+E-Aktivitäten wird durch Top-down-Budgetvorgaben ermöglicht.

## 5 Bessere Budgetierung jenseits von Modekonzepten?

**Aktuelle Budgetierungskonzepte**

Die Auswahl der Planungstools und die Verwendung einzelner Budgetierungsmethoden bei GPC Biotech erfolgte anforderungsbedingt unter weitgehender Nichtbeachtung aktueller Budgetierungskonzepte. Umso interessanter ist nun ein Vergleich der

beschriebenen Methoden mit aktuellen Konzepten wie Better Budgeting oder Beyond Budgeting (s. Abb. 6), die als Antwort auf eine weit verbreitete Unzufriedenheit mit der „klassischen“ Jahresbudgetierung entwickelt wurden.



**Abb. 6:** Vergleich verschiedener Budgetierungskonzepte

Das weniger radikale Konzept des Better Budgeting versucht, die Jahresbudgetierung durch inkrementelle Verbesserungen einzelner Teilaspekte effizienter und schlanker zu gestalten, während das weitaus radikalere Beyond-Budgeting-Konzept die komplette Abschaffung der Jahresbudgetierung propagiert. Die einzelnen Funktionen der Budgetierung wie Unternehmenssteuerung und Finanzplanung werden durch andere Prozesse, wie zum Beispiel den rollierenden Forecast, ersetzt. Während die „klassische“ Jahresbudgetierung als starre, zentralisierte Umsetzung einer Kontrollkultur angesehen wird, propagiert das Beyond Budgeting eine Leistungskultur, die auf flexiblen und dezentralen Prozessen beruht.

**Better Budgeting und Beyond Budgeting**

Wo lässt sich nun die Budgetierung bei GPC Biotech entlang dieser Achse einordnen? Ein Vergleich mit dem Better Budgeting zeigt, dass sich bei GPC Biotech viele Elemente dieses Konzeptes wiederfinden:

**Abgleich mit Better Budgeting**

- ▷ kein radikaler Verzicht auf die Jahresbudgetierung,
- ▷ Kombination von Top-down- und Bottom-up-Elementen,
- ▷ das Verlassen des Kalenderjahres,
- ▷ schlanke Prozesse.

## Abgleich mit Beyond Budgeting

Im Gegensatz zum Better Budgeting sind bei GPC Biotech allerdings die Steuerungs- und Finanzplanungsfunktionen der Budgetierung entkoppelt. Außerdem werden die Budgets nicht zur Performance-Bewertung herangezogen. Zusammenfassend lässt sich sagen, dass bei GPC Biotech zwar viele Elemente des Better Budgeting angewendet werden, die Budgetierung bei GPC Biotech erscheint aber flexibler und vielschichtiger als der Better-Budgeting-Ansatz.

Auch viele Elemente des Beyond Budgeting finden sich bei GPC Biotech wieder:

- ▷ kurzfristige Reaktionsmöglichkeiten,
- ▷ ein ständiger Abgleich zwischen Strategie und operativem Geschäft,
- ▷ die Entbündelung von Forecast- und Steuerungsfunktion der Budgetierung,
- ▷ eine rollierende Planung mit Forecast-Charakter sowie
- ▷ eine Kultur des ständigen Hinterfragens und Eliminierens von Kosten.

Doch auch hier sind einige gravierende Unterschiede offensichtlich: Zuerst fällt auf, dass bei GPC Biotech nicht radikal auf die Jahresbudgetierung verzichtet wird. Weiterhin ist die Budgetierung bei GPC Biotech bewusst zentralisierter und beinhaltet stärkere Top-down-Elemente, als der Beyond-Budgeting-Ansatz es vorsieht. Zusammenfassend lässt sich sagen, dass die Budgetierung bei GPC Biotech zwar in vielen Aspekten der Philosophie des Beyond Budgeting entspricht, die Charakteristika einer kleinen F+E-Organisation aber gegen die dort propagierte völlige Dezentralisierung sprechen.

## Maßgeschneiderte Prozessgestaltung als kontinuierlicher Prozess

Der Vergleich der Budgetierung bei GPC Biotech mit den aktuellen Konzepten des Better Budgeting und Beyond Budgeting zeigt, dass die anforderungsbedingt gewachsenen Prozesse bei GPC Biotech zwar viele Elemente der angesprochenen Konzepte beinhalten, dass sich jedoch keines der Konzepte für die Umsetzung bei GPC Biotech geeignet hätte. Vielmehr hat es sich als erfolgreich erwiesen, basierend auf den Anforderungen der Branche und der Geschäftsprozesse die Budgetierungsprozesse den Bedürfnissen entsprechend einzusetzen. Die dabei gewählte Vorgehensweise wird durch ein Zitat von Bunce, Fraser und Hope vom Beyond Budgeting Round Table sehr gut auf den Punkt gebracht: „We gradually pieced together a coherent set of processes that can effectively replace the functions of budgeting without the undesirable side effects.“<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Aus Hope, J.; Fraser, R.: Beyond Budgeting White Paper, BBRT 1999-2004 (<http://www.bbbrt.org>).

## 6 Zusammenfassung

Zum Abschluss stellt sich die Frage nach der Übertragbarkeit der beschriebenen Budgetierungsprozesse auf Unternehmen anderer Größe oder anderer Branchen: Sind die beschriebenen Methoden skalierbar? Sind die beschriebenen Methoden auf Unternehmen anderer Branchen übertragbar? Es liegt auf der Hand, dass eine direkte Übertragung der Methoden nur in den allerwenigsten Fällen sinnvoll wäre. Skalierbar und übertragbar dagegen ist die zugrunde liegende Philosophie, die sich in fünf Leitsätze aufgliedern lässt:

- ▷ Die Verzahnung von Top-down-Vorgaben und Bottom-up-Elementen dient der notwendigen Strategiefindung und -umsetzung. Die Budgetierung sollte nach branchen- und unternehmensspezifischen Kriterien ausgerichtet werden – es gibt keinen Standard! Zur Unterstützung unterschiedlicher Geschäftsbereiche sollten maßgeschneiderte Methoden in koordinierter Weise eingesetzt werden.
- ▷ Die Budgetierung sollte als Support-Prozess für Geschäftsprozesse verstanden werden – die Budgetierung ist kein Selbstzweck!
- ▷ Die Flexibilität im Umgang mit Budgets ist der Schlüssel zum Erfolg – starre Budgets blockieren oder werden ignoriert.

Eine konsequente Ausrichtung an diesen Leitsätzen sollte die Erstellung von Budgetierungskonzepten in den unterschiedlichsten Unternehmen ermöglichen, wie in diesem Artikel anhand des erfolgreichen Beispiels von GPC Biotech gezeigt werden konnte.

### Fünf Elemente einer maßgeschneiderten Budgetierung

## 7 Literaturhinweise

Daum, J. H.: Beyond Budgeting: Ein Management- und Controlling-Modell für nachhaltigen Unternehmenserfolg, in: Der Controlling-Berater, Heft 7/2002.

Daum, J. H.: Beyond Budgeting: Neues Controllingssystem fürs 21. Jahrhundert, in: Controlling & Finance, Juli 2002, S. 1–3.

Hope, J.; Fraser, R.: Beyond Budgeting, in: Strategic Finance, October 2000.

Hope, J.; Fraser, R.: Beyond Budgeting White Paper, BBRT 1999–2004 (<http://www.bbrt.org>).

Pfläging, N.: Fundamente des Beyond Budgeting – Controller als Akteure bei der Realisierung eines integrierten Modells zur Unternehmenssteuerung, in: Controller Magazin, Heft 2, 2003.

Schäffer, U.: Beyond Budgeting – Zukunftsweisendes Konzept oder alter Wein in neuen Schläuchen?, in: Controlling World 2003, Handout zur Veranstaltung der Management Circle AG, <http://www.buttonwoodllp.com>, 2004: What exactly is a best practice?